



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-7-2021

Αριθμός απόφασης: 1851

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 29.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.», Α.Φ.Μ., με έδρα την Αθήνα επί της οδού Αμερικής 4 κατά της από 22.02.2021 εκκαθάρισης της με αριθμό/2021 δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου (Φ.Μ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την από 22.02.2021 εκκαθάριση της με αριθμό/2021 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου (Φ.Μ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον προσβαλλόμενο προσδιορισμό φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επί της με αριθμό/2021 δήλωσης Φ.Μ.Α. της προσφεύγουσας, προέκυψε σε βάρος της για καταβολή κύριος φόρος ποσού 6.345.36 € πλέον δημοτικού φόρου ποσού 190.36 € και πρόσθετος φόρος ποσού 3.807.21 € ήτοι συνολικό ποσό 10.342.93€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Στις 27.07.2012 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 2209/27.07.2012, τεύχος Β') η με αριθμό 4/27.07.2012 απόφαση της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 1), με την οποία αποφασίσθηκε η μεταβίβαση στην «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.» των περιουσιακών στοιχείων του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε.» που αναφέρονται στο Παράρτημα της ως άνω απόφασης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το Παράρτημα αυτό, στα περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα εμπράγματα δικαιώματα της «..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε» επί κινητών και ακινήτων (περ. ια).

Όπως προκύπτει από την ανωτέρω απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος, με την οποία υποχρεώθηκε ο εκκαθαριστής του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος «..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε» στην παραχρήμα μεταβίβαση των αναφερομένων στο Παράρτημα της περιουσιακών στοιχείων του στην «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.», για την λήψη της ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των άρθρων 63B, 63Δ και 68 του ν. 3091/2007 καθώς και το γεγονός ότι, όπως ρητά αναφέρεται σε αυτή, η μεταβίβαση στην «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.» στοιχείων ενεργητικού και παθητικού αποτελούσε τη βέλτιστη λύση, καθώς ελαχιστοποιούσε το κόστος εξυγίανσης της «..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε».

Με βάση τα παραπάνω με την από 27.07.2012 σύμβαση μεταβίβασης στοιχείων ενεργητικού και παθητικού πιστωτικού ιδρύματος που καταρτίσθηκε μεταξύ της υπό ειδική εκκαθάριση ανώνυμης τραπεζικής εταιρίας με την επωνυμία «..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε» και της ανώνυμης τραπεζικής εταιρίας με την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.», σύμφωνα με τις κατά την ανωτέρω ημεροχρονολογία ισχύουσες διατάξεις του ν. 3601/2007 και ιδιαίτερα των άρθρων 63Δ και 68 αυτού και κατόπιν έκδοσης της ανωτέρω αναφερόμενης, υπ' αριθμ. 4/1/27-7-2012 απόφασης της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος (ΦΕΚ τ. Β αρ. φύλλου 2209/27-7-2012), η ανωτέρω υπό ειδική εκκαθάριση «..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε» μεταβίβασε στην προσφεύγουσα τα αναφερόμενα στο Παράρτημα της παραπάνω απόφασης περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ των οποίων και τα εμπράγματα δικαιώματα της υπό ειδική εκκαθάριση «..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε» επί ακινήτων, σύμφωνα με την παρ. 1 στοιχ. ια' του ως άνω Παραρτήματος.

Στο άρθρο 3.2 της ανωτέρω σύμβασης ορίσθηκε ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω, από σήμερα η μεν μεταβιβάζουσα απεκδύεται από κάθε δικαίωμα της επί των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και κάθε συναφές προς αυτά πράγμα (κινητό ή ακίνητο) σύμβαση, δικαίωμα ή υποχρέωση, τα οποία όλα παραδίδει και περιέρχονται στην κυριότητα, νομή, κατοχή και εξουσία της αποκτώσας «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.», η οποία δικαιούται να απολαμβάνει, κατέχει, νέμεται, εκμεταλλεύεται και διαχειρίζεται αυτά κατά πλήρες και αποκλειστικό ιδιοκτησίας δικαίωμα και με δικό της όφελος και κίνδυνο».

Κατόπιν των ανωτέρω, στις 22-02-2021 υποβλήθηκε η υπ' αριθμ. .../2021 δήλωση ΦΜΑ στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ για τη μεταβίβαση από την προαναφερθείσα αιτία ενός γραφείου [...] εμβαδού 67.43 τ.μ. που βρίσκεται στο δεύτερο πάνω από το ισόγειο όροφο οικοδομής που έχει ανεγερθεί εντός του υπ'αριθμ..... Ο.Τ. και επί των οδών αριθ.,, και του Δήμου και στη συνέχεια προσδιορίστηκε ο φόρος που αναλογεί με βάση το αντικειμενικό σύστημα .

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η φορολογική αρχή όλως εσφαλμένως καταλόγισε στην «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.» φόρο για την ως άνω μεταβίβαση, κρίνοντας ουσιαστικά ότι οι διατάξεις των άρθρων 63Δ του Ν. 3601/2007 και του άρθρου 16 του ν. 2515/1997, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση που αφορά υποχρεωτική μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, η οποία πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63Δ του ν. 3601/2007.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται:

1. Παράβαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης νόμου.
2. Μη νόμιμη αιτιολογία.
3. Αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας της προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε..
4. Μη νόμιμη επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων με συντελεστές 8% και 10% αντί του συντελεστή 3% που ίσχυε κατά την υποβολή της υπό κρίση δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί του νόμου και ουσία αβάσιμου της προσβαλλόμενης πράξης, περί μη νόμιμης αιτιολογίας και εσφαλμένου υπολογισμού φόρου με συντελεστές φορολόγησης 8% και 10%

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ Α' 245) ορίζεται ότι:

«Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών».

Επειδή, από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950 δεν ρυθμίζεται ευθέως το θέμα γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Από τις διατάξεις όμως του άρθρου 1 αυτού του νόμου και γενικότερα από τη διαμορφωθείσα από τη δικαστηριακή νομολογία και τη διοικητική πρακτική έννοια του αντικειμένου του Φ.Μ.Α., αγόμαστε στο συμπέρασμα ότι η υποχρέωση καταβολής Φ.Μ.Α. γεννιέται κατά τη χρονική στιγμή της «μεταβίβασης» με αντάλλαγμα εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα..... Επίσης, ο χρόνος μεταγραφής της σχετικής μεταβιβαστικής πράξης δεν επιδρά καταρχήν στη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης, διότι η υποχρέωση αυτή γεννιέται στο χρονικό σημείο σύμπτωσης των προϋποθέσεων που συνιστούν το «αντικείμενο» του Φ.Μ.Α. (Φωτόπουλος Γεώργιος, Τόμος Α, Αθήνα 1999, σελ. 284).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ Α' 245) ορίζεται ότι:

«1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών».

2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιούτο.

3. Εν την έννοια του όρου μεταβιβάσεως δια την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι: α) η απαλλοτρίωσις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιαφόρως εν αύτη γίνεται υπό αναβλητική αίρεσιν ή επί τω όρω της εξωνήσεως, β) η σύστασις επικαρπίας οικήσεως ή άλλης δουλείας εκ των προβλεπομένων υπό των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικος, γ) κατά την διάλυσιν ομορύθμου ή ετερορύθμου εταιρείας μεταβίβασης της ακινήτου περιουσίας της εις τα μέλη αυτής, δ) η παραίτησις από της κυριότητας επί ακινήτου περιουσίας της εις τα μέλη αυτής, ε) η παραίτησις από της κυριότητας επί ακινήτου ή από πραγματικού δικαιώματος επί ακινήτου ή από της κυριότητας πλοίου, ε) η απαλλοτρίωσις ακινήτου δια δημόσιαν ωφέλειαν ς) η εναλλαγή προικός έχουσης αντικείμενον ακινήτου ή πραγματικόν δικαίωμα επί ακινήτου ή πλοίου και ζ) η διανομή ακινήτων κλπ. μεταξύ των συγκυριών των.

Επειδή, από το έτος 1983 παγίως γίνεται δεκτό (ΣτΕ 1249/1983) ότι η απαρίθμηση των περιπτώσεων μεταβίβασης για την εφαρμογή του Φ.Μ.Α. στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 έχει ενδεικτικό χαρακτήρα. Η άποψη αυτή κρίνεται ορθότερη, διότι παρέχει περιθώρια για την αντιμετώπιση ερμηνευτικά τυχόν προσπαθειών καταδολίευσης των διατάξεων του Φ.Μ.Α., ενόψει της δυνατότητας χρησιμοποίησης μεθόδων μεταβίβασης εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων που δεν προβλέπονται ρητά από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950 (Φωτόπουλος Γεώργιος, Τόμος Α, Αθήνα 1999, σελ. 104-105).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε την 27.07.2012:

«Ο φόρος μεταβίβασης επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται:

.....

Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 8% για το μέχρι είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ τμήμα της αξίας και σε 10% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι:

« Απαλλάσσονται του φόρου μεταβίβασης του βαρύνοντος τον αγοραστήν.

α) η μεταβίβασης εις τους πρόσφυγας κατά τας διατάξεις του από 15/28 Ιουλ. 1938 Β.Δ/τος περί κωδικοποίησης της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας ως και η μεταβίβασης κληρών κατά τας διατάξεις του αγροτικού κώδικος, ακινήτων ανηκόντων εις το Δημόσιον.

β) η αναγκαστική απαλλοτρίωσης κτημάτων κατά τας διατάξεις του Αγροτικού Κώδικος,

γ) Η μεταβίβαση στην οποία αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές.

δ) η ανάκλησης απαλλοτριώσεως και

ε) η μεταβίβασης μεταλλείου δι' ο κατεβλήθη ο φόρος του Νόμ. ΓΦΚΔ` του έτους 1910 ως ισχύει.

ζ) η αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου εις τα μέλη του υπό συνεταιρισμού μη κερδοσκοπικού, καθ' ο ποσοστό αυτή υπεβλήθη εις φόρο μεταβίβασης κατά την υπό του συνεταιρισμού αγορά του μεταβιβαζομένου ακινήτου.

η) Η σύμβασης ανταλλαγής ακινήτων μεταξύ του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.»

Επειδή, με τη διάταξη των παρ. 1 και 9 του άρθρου 16 του Ν. 2515/1997 ορίζεται ότι:

«1. Συγχώνευση πιστωτικών ιδρυμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α), πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας, κατά τους ορισμούς

του άρθρου 68 του κ.ν. 2190/1920. Με τη συγχώνευση με απορρόφηση εξομοιώνονται και οι πράξεις που ορίζονται στο άρθρο 79 του κ.ν. 2190/1920.

.....

9. Η σύμβαση συγχώνευσης, το καταστατικό, η εισφορά και μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων πιστωτικών ιδρυμάτων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, καθώς και κάθε εμπραγμάτου ενοχικού ή άλλου δικαιώματος, οι μετοχές που θα εκδοθούν, οι αποφάσεις των γενικών συνελεύσεων των συγχωνευομένων πιστωτικών ιδρυμάτων, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο του νέου πιστωτικού ιδρύματος, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για τη συγχώνευση, τη σύσταση και το καταστατικό του νέου πιστωτικού ιδρύματος, η δημοσίευση αυτών στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή στα βιβλία μεταγραφών εμπραγμάτων δικαιωμάτων απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου ή άλλου τέλους, εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, συμπεριλαμβανομένων των αμοιβών, των παγίων και αναλογικών δικαιωμάτων, επιδομάτων ή άλλων τελών υπέρ υποθηκοφυλάκων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 Δ του Ν. 3601/2007 (ΦΕΚ Α΄178) ορίζεται ότι:

«1. Η Τράπεζα της Ελλάδος δύναται με απόφαση της να υποχρεώσει πιστωτικό ίδρυμα στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του προς άλλο πιστωτικό ίδρυμα ή προς άλλο πρόσωπο. Τα προς μεταβίβαση περιουσιακά στοιχεία προσδιορίζονται στην απόφαση του προηγούμενου εδαφίου και μπορούν να είναι δικαιώματα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις ή και συμβατικές σχέσεις. 2. Το πιστωτικό ίδρυμα υποχρεούται να μεταβιβάσει τα προσδιοριζόμενα στην απόφαση μεταβίβασης περιουσιακά στοιχεία παραχρήμα και σε κάθε περίπτωση προ της έναρξης της επόμενης εργάσιμης ημέρας. Εάν το πιστωτικό ίδρυμα δεν μεταβιβάσει τα προσδιοριζόμενα στην απόφαση μεταβίβασης περιουσιακά στοιχεία εντός των χρονικών ορίων του προηγούμενου εδαφίου, ορίζεται επίτροπος σύμφωνα με την περίπτωση γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 63, ο οποίος μεταβιβάζει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με την απόφαση μεταβίβασης χωρίς τη σύμπραξη του διοικητικού συμβουλίου και πριν από την έναρξη της επόμενης εργάσιμης ημέρας. 3. Το προς η μεταβίβαση πρόσωπο συναινεί με πρότερη έγγραφη δήλωση του προς την Τράπεζα της Ελλάδος στην προς αυτό μεταβίβαση και στο αντάλλαγμα που καθορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 4. Η δήλωση αυτή αποτελεί εκτελεστό τίτλο για την αξίωση του μεταβιβάζοντος πιστωτικού ιδρύματος κατά του προς η μεταβίβαση προσώπου στο καθοριζόμενο αντάλλαγμα. Η Τράπεζα της Ελλάδος καλεί πιστωτικά ιδρύματα ή άλλα πρόσωπα, που κατά την κρίση της και σύμφωνα με τις διαθέσιμες σε αυτήν κατά το χρόνο αυτόν πληροφορίες είναι κατάλληλα για την κτήση των υπό μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, σε άτυπη και εμπιστευτική διαδικασία υποβολής

προσφορών για την απόκτηση τους. Τα κληθέντα σε υποβολή προσφορών πιστωτικά ιδρύματα ή άλλα πρόσωπα, καθώς και οι διοικούντες, υπάλληλοι και συνεργάτες τους, τηρούν απόρρητο ως προς την ως άνω διαδικασία και κάθε πληροφορία που απέκτησαν με την ευκαιρία αυτής. Η Τράπεζα της Ελλάδος επιβάλλει κατά οποιουδήποτε προσώπου παραβιάζει το απόρρητο του προηγούμενου εδαφίου πρόστιμο που δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ. 4. «Η διαδικασία υποβολής προσφορών, ο καθορισμός του ανταλλάγματος, του ποσού της διαφοράς κατά την παράγραφο 13 και η μεταβίβαση χωρούν βάσει προσωρινής αποτίμησης των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, η οποία διενεργείται από την Τράπεζα της Ελλάδος με συντηρητικές εκτιμήσεις των ως άνω στοιχείων επί τη βάσει της εύλογης αξίας αυτών. Αμέσως μετά την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 1, η Τράπεζα της Ελλάδος αναθέτει σε έναν ή δύο νόμιμους ελεγκτές τη σύνταξη έκθεσης ή εκθέσεων αποτίμησης. Εντός εξαμήνου από την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 1, η Τράπεζα της Ελλάδος καθορίζει οριστικά το ποσό της διαφοράς κατά την παράγραφο 13 λαμβάνοντας υπόψη την έκθεση ή τις εκθέσεις αποτίμησης, τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και την ανάγκη εύρυθμης λειτουργίας του χρηματοπιστωτικού συστήματος. Ο οριστικός καθορισμός του ποσού της διαφοράς από την Τράπεζα της Ελλάδος μπορεί να τύχει περαιτέρω προσαρμογής κατά την παράγραφο 15. Σε περίπτωση που οι υποβαλλόμενες προσφορές κρίνονται μη συμφέρουσες, η Τράπεζα της Ελλάδος αποφασίζει είτε τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων προς μεταβατικό πιστωτικό ίδρυμα που συστήνεται για το σκοπό αυτόν σύμφωνα με το άρθρο 63Ε είτε προς υφιστάμενο μεταβατικό πιστωτικό ίδρυμα είτε τη θέση σε ειδική εκκαθάριση του πιστωτικού ιδρύματος σύμφωνα με το άρθρο 68. Στην απόφαση μεταβίβασης καθορίζεται επίσης ο χρόνος, στον οποίο η αξίωση του μεταβιβάζοντος πιστωτικού ιδρύματος σε αυτό το αντάλλαγμα, εφόσον αυτό υφίσταται, καθίσταται απαιτητή, και οι όροι καταβολής. Οι υποχρεώσεις απορρήτου της παραγράφου 3, καθώς και η περί προστίμου σχετική διάταξη εφαρμόζονται και στους νόμιμους ελεγκτές. Στα προς μεταβίβαση περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται υποχρεωτικά: α. Οι υποχρεώσεις του πιστωτικού ιδρύματος από καταθέσεις έως του ορίου του άρθρου 9 του ν. 3746/2009 και β. οι υποχρεώσεις του πιστωτικού ιδρύματος από καταθέσεις του Δημοσίου και φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης. Με απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος, δύναται να μεταβιβάζονται περαιτέρω στοιχεία του ενεργητικού και το παθητικού του μεταβιβάζοντος πιστωτικού ιδρύματος, όταν αυτό απαιτείται για τους σκοπούς της εξυγίανσης. Στα προς μεταβίβαση περιουσιακά στοιχεία δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια χαμηλής εξασφάλισης (subordinated debts). 5. Εάν συντρέχει περίπτωση για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, η μεταβίβαση σημειώνεται ατελώς στα οικεία δημόσια βιβλία και αρχεία με αίτηση του προς η μεταβίβαση προσώπου. Το άρθρο 479 του Αστικού Κώδικα δεν εφαρμόζεται. Για το κύρος της μεταβίβασης και το αντιτάξιμό της έναντι τρίτων, οι οποίοι είναι υποκείμενα δικαιωμάτων, υποχρεώσεων ή συμβατικών σχέσεων που μεταφέρονται στο προς η μεταβίβαση πιστωτικό ίδρυμα, δεν απαιτείται αναγγελία προς αυτούς ή συναίνεση τους. Εκκρεμείς δίκες που

σχετίζονται με τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζονται από το προς η μεταβίβαση πιστωτικό ίδρυμα, χωρίς διακοπή της δίκης και χωρίς να απαιτείται δήλωση για την επανάληψη τους.»

Επειδή, κατά τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στη συνεδρίαση 4/27.7.2012: « η διαδικασία υποβολής προσφορών που έλαβε χώρα ενώπιον της Επιτροπής για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του σε ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.» απέβη επιτυχής, ειδικότερα δε η Επιτροπή κατόπιν αξιολόγησης της υποβληθείσας προσφοράς του πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «Τράπεζα Πειραιώς Α.Ε.» για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του σε ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.» κατακύρωσε τα περιουσιακά στοιχεία, όπως αναφέρονται στο Παράρτημα της παρούσας, στο πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία «Τράπεζα Πειραιώς Α.Ε.», το οποίο δήλωσε ήδη εγγράφως ότι αποδέχεται τη μεταβίβασή τους σε αυτό.»

Επειδή, στο παράρτημα της ανωτέρω απόφασης αναφέρεται:

«1. Στο πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία «Τράπεζα Πειραιώς Α.Ε.» (εφεξής: «η Πειραιώς») μεταβιβάζονται όλες οι συμβατικές σχέσεις του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε.» (εφεξής: «η Αγροτική») με τρίτους, στις οποίες υποκαθίσταται πλέον πλήρως «Πειραιώς», καθώς και το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού της «Αγροτική» (δικαιώματα, αξιώσεις, υποχρεώσεις και βάρη κάθε είδους), εκτός από τις συμβατικές σχέσεις και τα περιουσιακά στοιχεία που περιγράφονται στη συνέχεια στον αριθμό 2 υπό στοιχεία α΄ έως και ιστ), που αναφέρονται εφεξής συνολικά ως «μη μεταβιβαζόμενα στοιχεία».

.....
ια) Εμπράγματα δικαιώματα της «Αγροτική» επί κινητών και ακινήτων».

Επειδή, με τις υφιστάμενες διατάξεις και λόγω στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν φοροαπαλλαγές, δεν είναι δυνατή η ευθεία ή αναλογική εφαρμογή της διάταξης της παρ. 9 του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 στις περιπτώσεις της υποχρεωτικής μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων των υπό εξυγίανση ημεδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων και συνεπώς δεν προβλέπεται χορήγηση απαλλαγής από το Φ.Μ.Α. κατά τη μεταβίβαση ακινήτων της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε» προς την ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος:

«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Καθ' ερμηνεία της εν λόγω συνταγματικής διάταξης, γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (βλ. ΟΛΣΤΕ 3342-5/2013, 1686/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, 2469-2471/2008, ΣΤΕ 2116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.).

Κατά τη νομολογία, παρέχεται ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων (Σ.τ.Ε. 693/2011, 91/2011, 2438/2009, 2469/2008, 3485/2007, 3349/2005, 3105/2004 κ.ά).

Επίσης κατά πάγια νομολογία, δεν είναι συνταγματικά ανεκτή ως αντιβαίνουσα στην αρχή της ισότητας, η ενιαία μεταχείριση προσώπων που τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες (ΟΛΣΤΕ 988/2014, 1285,1286/2012, 2396/2004, 2180/2004, 1252 -1253/2003).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ...3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς της επιβλήθηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτων, καθώς βάσει των διατάξεων των άρθρων 63Δ του Ν. 3601/2007 και του άρθρου

16 του ν. 2515/1997 δικαιούται απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης, καθόσον συντρέχει περίπτωση υποχρεωτικής μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι με την με αριθμό/2021 δήλωση Φ.Μ.Α. η προσφεύγουσα δεν αιτήθηκε απαλλαγής από το φόρο βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ούτε διατύπωσε επί του σώματος της υποβληθείσας δήλωσης επιφύλαξη ως προς τη φορολογητέα αξία της.

Επειδή, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην υπό κρίση δήλωση Φ.Μ.Α. ήταν η 27.07.2012 ημερομηνία συνεδρίασης της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ, και υπογραφής της σύμβασης μεταβίβασης στοιχείων ενεργητικού και παθητικού πιστωτικού ιδρύματος μεταξύ της υπό ειδική εκκαθάριση ανώνυμης τραπεζικής εταιρίας με την επωνυμία «..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε.» και της ανώνυμης τραπεζικής εταιρίας με την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.»,

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της υπό κρίση δήλωσης και στον προσδιορισμό του οικείου φόρου μεταβίβασης ακινήτου βάσει των αναγραφόμενων επί αυτής στοιχείων. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασεως των διατάξεων του άρθ. 63Δ ν. 3601/07, του άρθρ. 16 ν. 2515/97, των άρθ. 4 παρ. 1 & 5 και 78 του Συντάγματος και του άρθρου 64 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), καθώς και εσφαλμένου υπολογισμού φόρου με συντελεστές φορολόγησης 8% και 10% απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 29.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ Α.Ε.», Α.Φ.Μ. κατά του από 22.02.2021 προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επί της με αριθμό/2021 δήλωσης φόρου Φ.Μ.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος	6.345,36 €
Δημοτικός φόρος ν.δ. 3033/1954	190,36 €
Πρόσθετος φόρος	3,807.21 €
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	10.342,93€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης**

Μαβινίδου Κυράτσα

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.